

Audience publique du 17 janvier 2005

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du bureau d'imposition des sociétés
d'Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 18171 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2004 par Maître Robert LOOS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie daté du 3 octobre 2003, émis par le bureau d'imposition des sociétés d'Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 novembre 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 6 décembre 2004 par Maître Robert LOOS pour compte de Monsieur ... ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Robert LOOS et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2005.

En date du 3 octobre 2003, le bureau d'imposition des sociétés d'Esch-sur-Alzette a émis à l'encontre de Monsieur ..., prise en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ... s.a., ci-après appelée « *la société* ... », ayant eu son siège social à L-..., déclarée en état de faillite, un bulletin d'appel en garantie (Haftungsbescheid) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après appelée « *AO* », pour le paiement des sommes retenues ou à retenir au titre d'impôt sur les revenus de capitaux par la société ... pour les exercices 1998, 1999 et 2000, ainsi que des intérêts de retard y relatifs, pour un montant total s'élevant à 107.721, 08 €.

Par courrier de son mandataire datant du 13 novembre 2003, Monsieur ... a fait introduire à l'encontre de ce bulletin une réclamation auprès du directeur de l'administration

des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* ». Cette réclamation étant restée sans suite, il a fait déposer en date du 4 juin 2004 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 3 octobre 2003.

Le bulletin déféré émis le 3 octobre 2003 à l'encontre du demandeur étant à assimiler, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, de sorte que le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire, doit être déclaré irrecevable.

Le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois ayant le droit, en vertu des dispositions de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, le recours en réformation introduit en date du 4 juin 2004 est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

Quant à la demande tendant à voir écarter le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement

Avant de pouvoir procéder à l'examen du bien-fondé du recours, le tribunal est encore appelé à examiner le moyen soulevé par la partie demanderesse tendant à voir écarter le mémoire en réponse déposé par le délégué du gouvernement en date du 8 novembre 2004 pour avoir été déposé tardivement.

L'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives prévoit en ses paragraphes (1) et (6) que :

« (1) Sans préjudice de la faculté, pour l'Etat, de se faire représenter par un délégué, le défendeur et le tiers intéressé sont tenus de constituer avocat et de fournir leur réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive. (...) »

(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre ».

Il convient encore de relever qu'aucune prorogation de délai n'a été demandée au président du tribunal conformément à l'article 5, paragraphe (7) de la loi précitée du 21 juin 1999 ni, par la force des choses, accordée par ce dernier.

La question de la fourniture des mémoires dans les délais impartis touche à l'organisation juridictionnelle et est par voie de conséquence d'ordre public (cf. trib. adm. 14 février 2001, n° 11607 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Procédure contentieuse, n° 363 et autres références y énoncées).

Dans la mesure où la requête introductive d'instance a été notifiée par la voie du greffe à l'Etat le 4 juin 2004, le dépôt du mémoire en réponse a dû intervenir pour le 4 novembre 2004 au plus tard, en tenant compte de la suspension des délais prévue à l'article 5, paragraphe (6) précité. Or, le mémoire en réponse a été déposé par le délégué du Gouvernement au greffe du tribunal administratif en date du 8 novembre 2004, c'est-à-dire en dehors du délai de trois mois.

Par conséquent, à défaut d'avoir été déposé au greffe du tribunal administratif dans le délai de trois mois légalement prévu à peine de forclusion, le tribunal est dans l'obligation d'écarter des débats le mémoire déposé le 8 novembre 2004.

Faute de mémoire en réponse déposé dans les délais légaux, le mémoire en réplique déposé postérieurement par le demandeur doit également être écarté, étant donné qu'il ne constitue que la réaction au mémoire en réponse.

Il n'en demeure pas moins qu'en vertu de l'article 6 de la loi précitée du 21 juin 1999, le tribunal statue néanmoins contradictoirement à l'égard de toutes les parties.

Quant au fond

La décision déférée a déclaré le demandeur co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur des revenus de capitaux et dont le paiement à l'administration des Contributions directes n'avait pas été effectué pour les exercices 1998, 1999 et 2000, ainsi que des intérêts de retard y relatifs, pour un montant total s'élevant à 107.721, 08 €, au motif qu'« *en vertu des paragraphes 103 et 108 de la loi générale des impôts (AO) vous êtes obligée en votre qualité d'administrateur-délégué, de payer sur les fonds administrés les impôts, dont la société est redevable. En omettant de verser à l'administration des contributions les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les revenus de capitaux, vous avez commis une faute grave, engageant votre responsabilité personnelle (paragraphe 109 AO), responsabilité qui continue à exister après la cessation de commerce de la société (paragraphe 110 AO)* ».

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que la décision déférée méconnaît à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du dirigeant d'une société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation de se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder une mise en œuvre de cette responsabilité. Il estime à cet égard que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne serait pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle du dirigeant au point de pouvoir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, pour conclure à l'annulation du bulletin d'appel en garantie pour défaut de motivation, erreur de droit et « *méconnaissance par l'administration de son obligation d'appréciation inhérente à sa compétence pour mettre en œuvre la responsabilité d'un administrateur de sociétés au sens du paragraphe 109 AO* ».

Il soutient en outre qu'il aurait appartenu avant tout autre chose à l'administration de tenter de recouvrer comme créancier privilégié sa prétendue créance auprès du débiteur principal ... s.a., quitte à produire à la masse de créanciers une déclaration de créance.

Il estime encore quant au fond que l'appel en garantie manquerait de fondement, dans la mesure où ce serait à tort que l'administration mettrait à charge de la société ... une

obligation de retenue d'impôt sur des revenus de capitaux, et conteste énergiquement qu'il y aurait eu distribution cachée de bénéfices aux actionnaires de la société ... à l'occasion de la cession de l'immeuble de la société en 1998.

Il renvoie à cet égard au recours gracieux que la société ... a fait introduire auprès du directeur en date du 30 juin 2003 au sujet du prix de cession retenu par le bureau d'imposition à l'occasion de la prédite cession immobilière.

Enfin, il soutient ne pas avoir fait preuve d'un comportement fautif au sens des dispositions de la loi générale des impôts.

En vertu des dispositions de l'article 149 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), le débiteur de revenus de capitaux d'impôt est personnellement tenu de retenir pour compte du bénéficiaire l'impôt sur les revenus de capitaux et de verser régulièrement les retenues effectuées à l'administration. Dans le cas d'une société, cette obligation est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que l'administrateur-délégué en titre d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... a non seulement fait partie du conseil d'administration de la société ... pour en avoir été nommé administrateur, mais qu'il a encore été nommé administrateur-délégué chargé de la gestion journalière de la société par décision de l'assemblée générale extraordinaire de la société ... du 19 septembre 1994.

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que: « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée

“*Steueranpassungsgesetz (StAnpG)*”, disposant par ailleurs que “*Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern*”, le pouvoir du bureau d’imposition d’engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d’une société, ne relève pas d’une compétence liée, mais constitue un pouvoir d’appréciation dans son chef et ce à un double titre, d’abord en ce qui concerne l’appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l’émission d’un bulletin d’appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l’espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que «*Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen*», l’administration investie d’un pouvoir d’appréciation doit procéder selon des considérations d’équité et d’opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l’espèce, le bureau d’imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d’administrateur-délégué de la société ... en relevant à l’appui de sa décision l’omission dans son chef de verser à l’administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l’être à titre d’impôt sur les revenus de capitaux.

Force est de constater que la décision litigieuse ne contient que des motifs stéréotypés qui se contentent d’une part de renvoyer aux dispositions légales applicables, sinon de paraphraser celles-ci, et qui d’autre part se limitent à constater de fait le manquement du demandeur à ses obligations fiscales, sans pour autant qualifier *in specie* un quelconque comportement fautif dans son chef tenant à des circonstances particulières de l’espèce, rendant ainsi impossible toute vérification du caractère légal et réel des motifs à la base de la décision critiquée.

Force est encore de constater que ce manquement n’a été redressé ni au cours de la procédure gracieuse, ni au cours de la procédure contentieuse, le recours gracieux introduit pour compte du demandeur étant resté sans réponse du directeur, tandis que la requête déposée en date du 4 juin 2004 n’a pas été rencontrée par un mémoire en réponse valablement déposé au greffe du tribunal.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d’un acte doit précéder celui de son bien-fondé, il y a lieu de retenir en l’espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déférée encourt l’annulation pour erreur de droit, alors que le bureau a méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du gérant de société au sens du paragraphe 109 AO et l’obligation d’appréciation inhérente à sa propre compétence pour la mettre en œuvre.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant annule, dans le cadre du recours en réformation, le bulletin d'imposition déferé et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

met les frais à charge de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 17 janvier 2005 par :

M. Delaporte, premier vice-président

Mme Lenert, premier juge

M. Sünner, juge

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte